

Audience publique du 12 octobre 2011

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27419 du rôle, déposée le 27 octobre 2011 au greffe du tribunal administratif par Madame ...demeurant à L-..., tendant selon ses termes à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 août 2010 ayant déclaré non fondée sa réclamation dirigée contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 février 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 décembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ...et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 juillet 2011.

En date du 14 juillet 2009, Madame ... déposa une déclaration d'impôt pour l'année 2007 aux fins de faire valoir une perte de location subie au cours de l'année précitée.

Le 10 février 2010, le bureau d'imposition de Pétange refusa de prendre en compte la déclaration d'impôt précitée au motif qu'elle aurait été déposée tardivement.

Par requête introduite le 12 mars 2010, Madame ... réclama contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 février 2010.

En date du 5 août 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes émit une décision libellée comme suit :

« [...] *Vu la requête introduite le 12 mars 2010 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 février 2010 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 14 juillet 2009 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu ;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée ;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source ;

Considérant encore qu'en l'espèce, la réclamante a introduit une déclaration d'impôt aux fins de faire valoir une perte de location subie au cours de l'année litigieuse; qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur; que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts (TA du 05.05.2010 n° 26177 du rôle) ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution, entrée le 14 juillet 2009 et datée le 1^{er} juillet 2009, n'a donc pas été introduite dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007 ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. [...] »

Par requête déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 octobre 2010, inscrite sous le numéro 27419 du rôle, Madame ... a introduit un recours sollicitant selon ses termes l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes précitée du 5 août 2010.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la requête prémentionnée serait irrecevable au motif qu'il résulterait de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « loi du 7 novembre 1996 », que le tribunal serait compétent pour connaître d'un recours en réformation contre les décisions du directeur de l'administration des Contributions directes. Or, en l'espèce, il résulterait clairement du libellé de la requête que la demanderesse a introduit un recours en annulation contre la décision déférée.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. En l'espèce, s'il est exact que le recours introduit par Madame ... indique qu'il tend à l'annulation de la décision directoriale déférée, force est cependant de constater à la lecture des moyens invoqués que la demanderesse sollicite en fait la prise en compte de la déclaration d'impôts de l'année 2007, de sorte qu'il y a lieu de conclure que le recours sous analyse tend en fait à la réformation de la décision déférée. Par voie de conséquence, il y lieu de requalifier le recours. Partant, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la partie demanderesse.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse, tout en admettant qu'en vertu du paragraphe 153 AO, les droits à restitution s'éteindraient si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit, fait valoir que dans le passé, certaines différences de traitement auraient été constatées dans l'application de cette disposition menant le directeur de l'administration des Contributions directes à imposer, par une note de service, une application uniforme du paragraphe précité à tous les contribuables. Cet état de fait ressortirait d'une réponse du ministre des Finance à une question parlementaire. Comme il semblerait que ladite note de

service date de mai 2009, une demande de restitution d'impôt relative à l'année d'imposition 2007 soumise entre janvier et avril de l'année 2009 aurait été acceptée par l'administration alors que la sienne, datant de juillet 2009, aurait été refusée. Ce serait par conséquent dans un souci du respect du principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt que la décision directoriale devrait être réformée.

Le délégué du gouvernement estime que la décision directoriale déferée serait à confirmer et conteste le traitement inégal allégué.

Il est constant en cause que pour l'année 2007 la demanderesse ne rentre dans aucune des catégories de contribuables visées par les alinéas (1) à (3) de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », et de son règlement grand-ducal d'exécution modifié du 28 décembre 1990. En effet, d'un côté, il n'est pas contesté en l'espèce que le revenu de la demanderesse se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires sans néanmoins dépasser les limites légales prévues par l'alinéa 1^{er} de l'article 153, et, de l'autre côté, il n'est pas non plus contesté que les limites légales instaurées aux alinéas 2^e et 3^e de l'article 153 précité n'ont pas été dépassées. Par voie de conséquence, la demanderesse ne se trouvait, pour l'année d'imposition 2007, pas soumise *de lege* à une imposition par voie d'assiette, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992.

Par contre, au vu de son revenu négatif de location de biens, elle rentrait au titre de l'année d'imposition 2007 dans les prévisions de l'article 153 (4) LIR disposant que « *sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1^{er}, numéro 3* ». Ainsi, la demanderesse était en principe en droit de soumettre, à travers le dépôt de sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, une demande telle que prévue par l'article 153 (4) LIR.

Au sujet de la nature de la demande prévisée et des délais à respecter pour l'introduire, il résulte des enseignements de la Cour administrative¹ que si l'objet de cette demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, elle tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) LIR (« ... *admis à l'imposition par voie d'assiette ...* », « ... *le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande ...* ») et, d'autre part, l'article 154 (7) LIR consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du paragraphe 150 AO (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, RAO-Kommentar, paragraphe 150, Anm. 10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le § 153 AO, aux termes duquel « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus*

¹ Voir Cour administrative 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle, www.ja.etat.lu

Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind », surabondante.

Cependant, l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au paragraphe 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif. Or, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le paragraphe 86 AO.

Cette analyse se trouve confirmée par l'article 17 (1) du même règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui soumet l'exécution d'un décompte par le bureau d'imposition compétent à la condition que le contribuable ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette. En effet, cette disposition ne distingue pas au niveau d'une imposition par voie d'assiette entre celle imposée par la loi ou celle initiée sur demande prévue par l'article 153 (4) LIR. Elle tend à éviter en toute hypothèse le cumul d'une procédure de décompte annuel et d'une procédure d'imposition par voie d'assiette au titre d'une même année d'imposition dans le chef d'un même contribuable. Or, afin que le bureau d'imposition compétent pour le décompte puisse être fixé dans le délai de la loi sur la façon définitive de procéder, il faut nécessairement que le contribuable concerné ait introduit soit sa demande de décompte soit sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette dans le délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

La Cour administrative en conclut que si l'article 153 (4) LIR ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992.

En l'espèce, il est constant en cause que l'appelante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 14 juillet 2009, donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, à savoir le 31 décembre 2008, de sorte qu'en principe, c'est à bon droit que le directeur de l'administration des Contributions directes a rejeté la requête de la demanderesse.

Concernant le moyen invoqué par la demanderesse selon lequel le paragraphe 153 AO n'aurait pas été appliqué de manière uniforme, de sorte que la décision directoriale déférée violerait le principe de l'égalité de tous les contribuables devant l'impôt, force est de constater que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables

que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité. En d'autres termes, une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable ou une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui ne sont pas conformes à la loi ne peuvent pas être invoquées pour exiger que l'administration se perpétue dans l'illégalité.² En l'espèce, s'il apparaît que l'administration n'a pas suivi une pratique uniforme en la matière,³ il n'en reste pas moins que selon l'interprétation de la Cour administrative du délai à respecter pour être admis à être imposé par voie d'assiette, tout administré doit en formuler la demande avant le 31 décembre de l'année suivante de l'année d'imposition, de sorte qu'une pratique antérieure contraire à ce principe n'est pas conforme à la loi et ne saurait être invoqué et réclamé devant le juge administratif. Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

déclare le recours non justifié, partant en déboute,

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,
Annick Braun, premier juge,

et lu à l'audience publique du 12 octobre 2011 par le vice-président, Marc Sünnen, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 13 octobre 2011

² Voir en ce sens TA 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 9 et les références y cités

³ Voir la réponse du ministre des Finances à la question parlementaire n° 237 du 5 novembre 2009 du député André Bauler

Greffier du Tribunal administratif